

GE_GERICHTE JTAPI/863/2022 vom 29. August 2022

GE Cour de justice, 2022-08-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_863_2022

FR: GE_GERICHTE JTAPI/863/2022 du 29 août 2022

IT: GE_GERICHTE JTAPI/863/2022 del 29 agosto 2022

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 LPFisc).

- 7/11 - A/3740/2021

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.

E. 3

La recourante conteste en premier lieu l'irrecevabilité de la réclamation, l'AFC- GE ayant considéré qu'elle n'avait pas d'intérêt actuel digne de protection à s'opposer à la décision d'exonération fiscale.

E. 4

À teneur de l'art. 60 al. 1 let. b de la loi genevoise sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10), toute personne qui est touchée directement par une loi constitutionnelle, une loi, un règlement du Conseil d'Etat ou une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce que l'acte soit annulé ou modifié.

E. 5

Un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 135 I 79 consid. 1 ; 128 II 34 consid. 1b). L'existence d'un intérêt actuel s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours ; s'il s'éteint pendant la procédure, le recours, devenu sans objet, doit être simplement radié du rôle (ATF 125 V 373 consid. 1 ; 118 Ib 1 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_76/2009 du 30 avril 2009 consid. 2) ou déclaré irrecevable si l'intérêt actuel faisait déjà défaut au moment du dépôt du recours (ATF 139 I 206 consid. 1.1 et la jurisprudence citée).

E. 6

En matière fiscale, est ainsi déclaré irrecevable, faute d'un intérêt actuel, le recours dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation, n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 12c ; ATA/170/2018 du 20 février 2018 consid. 3b ; ATA/1642/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3b ; RDAF 2003 II p. 47).

E. 7

L'art. 9 al. 3 LIPM prévoit que le département des finances et des ressources humaines statue sur l'exonération des personnes morales visées à l'al. 1 let. d à i. Les décisions fondées sur cet al. 3 peuvent être contestées immédiatement. Les titres IV à VI de la 2ème partie de la LPFisc s'appliquent par analogie.

E. 8

Les titres IV à VI de la 2ème partie de la LPFisc règlent les procédures respectivement de réclamation, de recours et de modification des décisions et prononcés entrés en force.

E. 9

En l'espèce, l'AFC-GE estime que la recourante n'avait pas un intérêt actuel digne de protection à contester sa décision d'exonération du 24 juillet 2019 dans la mesure où la réclamation n'impliquait pas une diminution de l'impôt.

E. 10

Le tribunal observe en premier lieu que le présent litige ne concerne pas une décision de taxation, mais une demande d'exonération, laquelle peut être soumise, comme dans le cas présent, à l'autorité compétente avant une décision de taxation.

- 8/11 - A/3740/2021 Une telle demande d'exonération n'étant, par définition, pas formulée lors d'une contestation d'une décision de taxation, elle n'est évidemment pas censée avoir pour effet immédiat de réduire concrètement le montant de l'impôt, puisque celui-ci n'a pas encore été déterminé.

E. 11

Malgré cela, comme le relève à raison la recourante, en mentionnant expressément que les bénéfices résultant d'aliénations de biens et d'actifs immobiliers sont imposables de manière ordinaire dans le cadre de la détermination de l'impôt sur le bénéfice en vertu de la LIPM, la décision d'exonération du 24 juillet 2019 tranche la question du type d'impôt applicable et cela en dehors d'un contexte concret de réalisation d'un gain immobilier.

E. 12

Dès lors, à suivre l'AFC-GE, faute pour la contribuable de pouvoir faire valoir une diminution concrète et actuelle de l'imposition, la susdite décision entrerait en force et fixerait le type d'impôt applicable, sans permettre à la contribuable de le contester, ce qui serait manifestement contraire à ce que prévoit l'art. 9 al. 3 LIPM.

E. 13

Dans ces conditions, étant donné qu'il ne s'agit pas en l'occurrence d'une décision de taxation, mais d'exonération, et que celle-ci tranche déjà la question du type d'impôt applicable lors de la réalisation de bénéfices immobiliers, il y a lieu de considérer que la recourante a un intérêt actuel digne de protection à contester la décision du 24 juillet 2019, comme le prévoit l'art. 9 al. 3 LIPM.

E. 14

Le recours est dès lors admis sur ce point, sans qu'il soit nécessaire d'examiner plus avant les arguments avancés par les parties.

E. 15

Sur le fond, la recourante soutient que les bénéfices résultant d'aliénations de biens et d'actifs immobiliers ne sont pas imposables de manière ordinaire en application de la LIPM, mais soumis à l'IBGI conformément aux art. 80 et ss LCP.

E. 16

Aux termes de l'art. 12 al. 4 LHID, les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice.

E. 17

Selon l'art. 23 al. 1 let. d LHID, sont exonérées de l'impôt les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel.

- 9/11 - A/3740/2021

E. 18

L'art. 23 al. 4 LHID prévoit, quant à lui, que les personnes morales mentionnées à l'al. 1 let. d à g et i LHID, sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers.

E. 19

L'art. 9 al. 1 let. e et al. 2 1ère phrase LIPM ont la même teneur que les dispositions de la LHID précitées.

E. 20

Selon l'art. 80 al. 4 1ère phrase LPP, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles peuvent être frappés de l'impôt général sur les bénéfices ou d'un impôt spécial sur les gains immobiliers.

E. 21

Alors qu'au niveau fédéral les gains en capital réalisés sur la vente d'immeuble appartenant au patrimoine d'une institution de prévoyance professionnelle sont exonérés d'impôts sur la base de l'art. 56 let. e de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11), de tels gains sont soumis, au niveau cantonal et communal, soit à l'impôt sur le bénéfice dans les cantons dits dualistes, soit à un impôt spécial sur les gains immobiliers dans les cantons dits monistes. En effet, conformément à l'art. 12 al. 4 LHID, les cantons peuvent se subdiviser en deux groupes : - Certains cantons (en particuliers les cantons romands, à l'exception du Jura) soumettent les gains immobiliers réalisés par une institution de prévoyance professionnelle à l'impôt ordinaire sur le bénéfice (système dualiste), le gain imposable correspondant à la différence entre le prix de vente et la valeur comptable. - D'autres cantons (notamment Zurich, Berne, Uri, Schwyz, Nidwald, Bâle, Thurgovie, Tessin et Jura) soumettent les gains immobiliers réalisés par une institution de prévoyance professionnelle uniquement à un impôt spécial (système moniste), à l'exclusion de l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Les gains échappent ainsi à l'imposition ordinaire sur le bénéfice au niveau cantonal et communal et sont traités de la même manière que les gains

de la fortune immobilière privée (Jacques-André SCHNEIDER, Nicolas MERLINO, Didier MANGE, Commentaire des assurances sociales suisses, LPP et LFLP, 2020, p. 1805-1806, n. 56 ad art. 80 LPP).

E. 22

Le canton de Genève a adopté un système mixte, en ce sens que les gains obtenus sur des immeubles appartenant à la fortune commerciale supportent en définitive l'impôt ordinaire et non pas l'impôt spécial qui ne sert dans cette hypothèse que de garantie. Formellement, l'impôt semble moniste (il frappe spécialement toutes transactions immobilières), mais matériellement le système genevois est dualiste (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2021, p. 365 n. 56).

E. 23

Selon le Tribunal fédéral, pour les cantons qui connaissent le système dualiste, l'assujettissement du gain immobilier d'une personne morale à l'impôt spécial sur

- 10/11 - A/3740/2021 les gains immobiliers est de toute façon étranger à ce système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1080/2014 du 5 juillet 2016 consid. 5.5.2).

E. 24

À propos de cet arrêt, la doctrine retient que le Tribunal fédéral considère que l'assujettissement du bénéfice immobilier d'une personne morale à l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers n'est pas conforme au système dualiste adopté par une partie des cantons suisses, ce qui permet de conclure qu'il n'aurait fait aucune objection à un assujettissement selon l'impôt général sur le bénéfice (pour autant que le droit cantonal le prévoit) (Marco GRETER, Alexander GRETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2017, p. 576 n. 46 ad art. 23 LHID).

E. 25

En l'occurrence, au vu de la jurisprudence et de la doctrine susmentionnées, le tribunal considère que c'est à bon droit que l'AFC-GE a décidé d'assujettir à l'impôt ordinaire sur le bénéfice, les éventuels futurs gains en capital réalisés sur la vente d'immeubles appartenant à la recourante.

E. 26

En effet, le canton de Genève étant un canton dualiste, le gain immobilier réalisé par une personne morale est soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice, l'IBGI n'étant prélevé qu'à titre de garantie. Pour les personnes morales et les autres contribuables agissant à titre professionnel, l'impôt n'est prélevé qu'à titre provisoire, car il pourra être imputé sur l'impôt annuel entier prélevé également sur ce gain (Xavier OBERSON, op. cit., p. 365 n. 56).

E. 27

Ce système d'imposition doit s'appliquer également aux gains réalisés par les personnes morales exonérées, comme la recourante, dès lors que le droit cantonal genevois ne prévoit pas de disposition légale différente qui leur serait applicable.

E. 28

Le recours est dès lors rejeté sur ce second chef de conclusion.

E. 29

Le tribunal ayant toutefois donné raison à la recourante concernant la recevabilité de la réclamation, le recours sera considéré comme partiellement admis.

E. 30

En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), un émolument réduit à CHF 500.-, couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge de la recourante. Le solde de CHF 200.- lui sera restitué.

E. 31

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 500.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 11/11 - A/3740/2021

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.